

“十三五”普通高等教育应用型规划教材·会计与财务系列

审计：原理与实务

主编 马春静

AUDIT: PRINCIPLE
AND PRACTICE

O
R
I
E
N
T
E
D

A
P
P
L
I
C
A
T
I
O
N

 中国人民大学出版社

“十三五”普通高等教育应用型规划教材·会计与财务系列

审计：原理与实务

主编 马春静

**AUDIT: PRINCIPLE
AND PRACTICE**

中国人民大学出版社

· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

审计：原理与实务/马春静主编. —北京：中国人民大学出版社，2019.1
“十三五”普通高等教育应用型规划教材·会计与财务系列
ISBN 978-7-300-26396-0

I. ①审… II. ①马… III. ①审计学 IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 248329 号

“十三五”普通高等教育应用型规划教材·会计与财务系列

审计：原理与实务

主编 马春静

Shenji: Yuanli yu Shiwu

出版发行	中国人民大学出版社		
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511770 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com(人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京密兴印刷有限公司		
规 格	185mm×260mm 16 开本	版 次	2019 年 1 月第 1 版
印 张	19.75 插页 1	印 次	2019 年 1 月第 1 次印刷
字 数	420 000	定 价	39.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

前 言

随着社会经济环境的变化，中国注册会计师执业准则、中国注册会计师职业道德守则、企业内部控制基本规范及配套指引、审计法、公司法、证券法、企业所得税法、增值税暂行条例等相关法律法规相继颁布与修订，审计理论与实务有了长足的发展。本书正是在吸收审计理论与实务最新成果的基础上，本着走出审计“教”与“学”两难窘境的宏愿，精心编撰而成。本书的编写特点主要体现在以下几个方面：

（1）以应用型创新人才培养目标为指导，尽可能用简明易懂的语言阐释审计基本理论，着重训练学生将所学审计理论知识应用于解决实际问题。一方面在有限的篇幅内融入大量审计案例；另一方面根据各章内容编写配套的“实训”练习题。

（2）以最新的中国注册会计师执业准则与企业会计准则为指导，充分体现现代风险导向审计模式，并充分考虑相关法律法规的变化，内容与时俱进。

（3）整体思路清晰，结构合理紧凑，以“交叉索引”的方式处理重叠的内容；改变“准则+解释”的模式，使之更加符合审计的教学规律与学生的认知规律，为教师施教和学生自学提供发挥的空间。

（4）删繁就简，搭建审计原理和审计流程框架，突出审计基本理论、基本知识、基本技能的核心内容，把大量与审计有关的素材作为知识链接以二维码的形式呈现。

（5）以注册会计师通用的财务报表审计为核心，审计实务部分以执行新企业会计准则的制造企业为对象，将业务循环法与报表项目法相结合来组织交易与账户余额审计的内容。

本书由吉林工商学院马春静主编，共 15 章，其中第 1、2、4、5、6、8、9、10、14、15 章由马春静执笔，第 3、7 章由董旗执笔，第 11 章由王冰羽执笔，第 12 章由王京文执笔，第 13 章由王婧凌执笔，最后由马春静对全书进行总纂、定稿。

由于作者水平有限，疏漏在所难免，恳请同行和读者批评指正，并将意见与建议及时反馈，以便日后改进（联系邮箱：auditor7@126.com）。

目 录

第1篇 审计基本原理

第1章 初识审计	3
第1节 审计的含义	3
第2节 审计要素	4
第3节 审计主体	5
第4节 审计准则	9
第2章 审计基本要求与工作前提	21
第1节 职业怀疑	22
第2节 审计职业判断	26
第3节 审计职业道德	29
第4节 审计工作的前提	35
第3章 管理层认定与审计目标	42
第1节 管理层认定	43
第2节 审计目标	45
第4章 审计方法与技术	52
第1节 审计组织方法	52
第2节 审计程序	54
第5章 审计证据与审计工作底稿	63
第1节 审计证据	64
第2节 审计工作底稿	67
第6章 审计重要性与审计风险	81
第1节 审计重要性	82
第2节 审计风险	89



第2篇 审计流程

第7章 初步业务活动与计划审计工作	101
第1节 初步业务活动	101
第2节 计划审计工作	108
第8章 风险评估	117
第1节 了解被审计单位及其环境	118
第2节 了解内部控制	124
第3节 识别与评估重大错报风险	132
第9章 风险应对	141
第1节 总体应对措施与进一步审计程序总体方案	142
第2节 控制测试	143
第3节 审计抽样在控制测试中的应用	147
第4节 实质性程序	153
第5节 审计抽样在细节测试中的应用	156

第3篇 交易与账户余额审计技能

第10章 销售与收款循环审计	171
第1节 销售与收款循环内部控制的了解与评价	172
第2节 销售与收款循环的重大错报风险评估与应对	175
第3节 销售与收款循环的控制测试	177
第4节 营业收入审计	181
第5节 应收账款审计	185
第11章 采购与付款循环审计	195
第1节 采购与付款循环内部控制的了解与评价	196
第2节 采购与付款循环的重大错报风险评估与应对	199
第3节 采购与付款循环的控制测试	200
第4节 应付账款审计	204
第5节 固定资产审计	206
第6节 管理费用审计	210
第12章 生产与存货循环审计	217
第1节 生产与存货循环内部控制的了解与评价	218
第2节 生产与存货循环的重大错报风险评估与应对	221
第3节 生产与存货循环的控制测试	222
第4节 存货审计	224

第5节 营业成本审计	229
第13章 货币资金审计与所得税费用审计	238
第1节 货币资金的重大错报风险评估与应对	239
第2节 货币资金审计	243
第3节 所得税费用审计	247

第4篇 完成审计工作

第14章 出具审计报告前的综合性审计工作	257
第1节 完成审计的常规工作	257
第2节 对期后事项的考虑	265
第3节 获取管理层书面声明	268
第15章 出具审计报告	277
第1节 审计意见决策	278
第2节 审计报告的内容与格式	280
第3节 审计报告中的关键审计事项、强调事项段和其他事项段	293
参考文献	307

第1篇

审计基本原理

第1节 审计的含义

审计是由独立的、专业的人士(审计师)为验证信息质量与既定标准之间的符合程度而获取和评价相关证据并将结果报告给信息使用者的过程(如图1-1所示)。

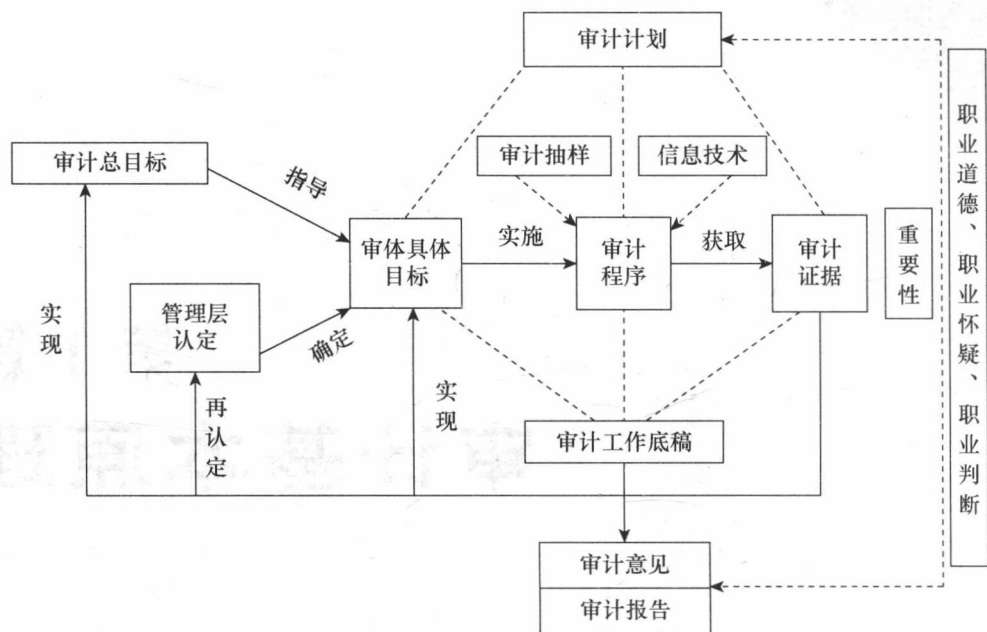
特定信息的表现形式多种多样,比如财务报表、信息系统报告、内部控制报告等。不同的信息遵循的标准各不相同,比如编制财务报表的依据是会计准则、编制内部控制报告的依据是内部控制规范。

对于审计的含义可以从以下几个方面理解。

(1) 审计的主体是独立性与专业性,审计师应具备专业胜任能力,对于被审计单位及信息使用者。

(2) 审计的对象是特定信息,如财务报表、信息系统报告。

本篇以注册会计师财务报表审计为例，介绍审计基本原理。每个审计基本原理既彼此独立又相互联系，统一于审计流程。审计基本原理的逻辑结构如下图所示。



审计基本原理结构图

第1章

初识审计



引导案例

审计与猫

美国审计大师尚德爾在《审计理论》一书中讲述了一个故事：儿子将母亲从乡下接到城里来过冬。母亲在夜晚听到新居里有“吱吱”的声音，于是问儿子是不是房间里有老鼠，儿子告诉母亲房间里没有老鼠，那是暖气片热胀冷缩发出的声音，不用害怕。但是连续几天母亲都听到“吱吱”的声音，坚信房间有老鼠。母亲托人从乡下带来一只猫放到房间里，天天观察这只擅长捕捉老鼠的猫的行踪，但是猫没有丝毫捕捉老鼠的迹象。最终母亲相信房间里没有老鼠。显然，是这只猫证实了房间里没有老鼠这一事实。审计师就如同这只猫一样去鉴证。

资料来源：改编自 C. W. 尚德爾. 审计理论. 北京：中国财政经济出版社，1992.

思考：什么是审计？审计师是干什么的？

第1节 审计的含义

审计是由独立的、专业的人士（审计师）为确定特定信息与既定标准之间的符合程度而获取和评价相关证据并将结果报告给信息使用者的过程（如图 1-1 所示）。

特定信息的表现形式多种多样，比如财务报表、信息系统报告、内部控制报告等。不同的信息遵循的标准各不相同，比如编制财务报表的标准是会计准则，编制内部控制报告的标准是内部控制规范。

对于审计的含义可以从以下几个方面理解。

(1) 审计的基础是独立性与专业性，审计师应具备专业胜任能力并独立于被审计单位及信息使用者。

(2) 审计的目的是改善特定信息的质量以增强信息使用者的信赖程度。



【知识链接】

审计产生的基础

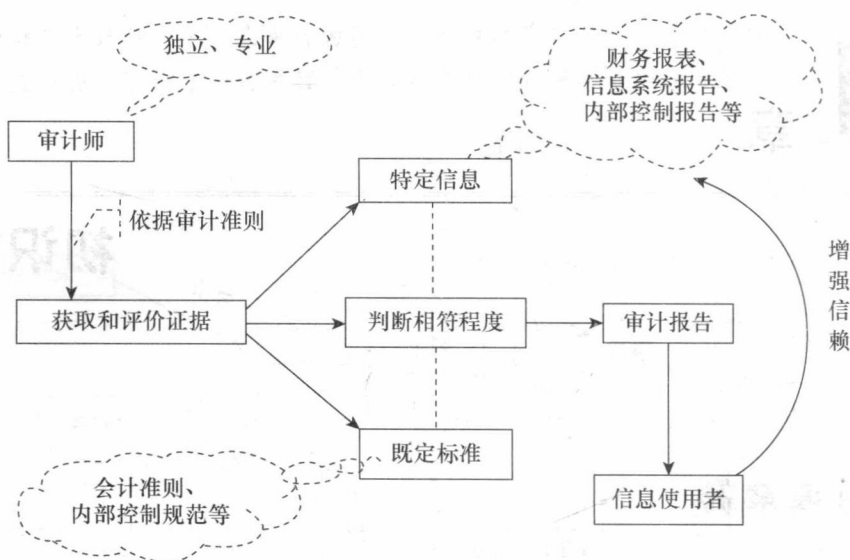


图 1-1 审计的含义

(3) 审计的用户是特定信息的使用者。

(4) 审计的最终产品是审计报告。

第 2 节 审计要素

本节以注册会计师财务报表审计为例，介绍审计要素。

审计要素包括审计业务的三方关系、审计对象、审计标准、审计证据和审计报告。



【知识链接】
审计的分类

一、审计业务的三方关系

三方关系人包括注册会计师、责任方（被审计单位管理层）和预期使用者。

注册会计师对由被审计单位管理层负责的财务报表发表审计意见（提出结论），以增强除管理层之外的预期使用者对财务报表的信赖程度。

（一）注册会计师

注册会计师的责任是按照审计准则的规定对财务报表发表审计意见。注册会计师通过签署审计报告确认其责任。

（二）责任方

责任方是对财务报表负责的组织或人员，即被审计单位管理层。

（三）预期使用者

预期使用者是指预期使用审计报告和财务报表的组织 and 人员。在实务中注册会计师可能无法识别所有的预期使用者，此时，应考虑与财务报表有重要和共同利益的主要利

益相关者。

【特别提示】

(1) 责任方(被审计单位管理层)与预期使用者有时可能是同一方,或者是预期使用者之一,但不是唯一的预期使用者。

(2) 管理层(责任方)与预期使用者有时可能来自同一组织,但并不意味着两者就是同一方。

(3) 审计业务的委托人通常是财务报表预期使用者之一,也可能由责任方担任。

二、审计对象

在财务报表审计中审计对象是被审计单位的历史的财务状况、经营成果和现金流量,审计对象信息(即反映财务状况、经营成果和现金流量的载体)是财务报表。

三、审计标准

审计标准是指用于评价或计量审计对象的基准,对审计对象作出评价离不开适当的标准。财务报表审计中的标准就是财务报告编制基础。适用的财务报告编制基础是指法律法规要求采用的财务报告编制基础,或者管理层在编制财务报表时,根据被审计单位性质和财务报表目标采用的可接受的财务报告编制基础。

财务报告编制基础分为通用目的编制基础和特殊目的编制基础。

通用目的编制基础是指旨在满足广大财务报表使用者共同的财务信息需求的财务报告编制基础,例如会计准则。

特殊目的编制基础是指旨在满足财务报表特定使用者对财务信息需求的财务报告编制基础,例如计税核算基础、监管机构的报告要求和合同的约定等。

四、审计证据

审计证据是指注册会计师为了得出审计结论和形成审计意见而使用的必要信息,包括会计记录中含有的信息和其他信息。注册会计师对财务报表提供合理保证建立在获取充分、适当的审计证据的基础上(相关内容详见第5章)。

五、审计报告

注册会计师应当针对财务报表在所有重大方面是否符合适当的财务报表编制基础,以书面报告的形式发表意见(相关内容详见第14章)。

第3节 审计主体

审计主体是指审计的执行者,包括审计组织和审计人员两个层次。



审计组织一般分为三类：国家审计机关、民间审计组织和内部审计机构。相应地，审计人员也分为三类，即国家审计人员、民间审计人员和内部审计人员。

一、国家审计机关和人员

（一）国家审计机关

国家审计机关是代表国家依法行使审计监督权的国家机关。国家审计机关按照隶属关系不同有立法模式、司法模式、行政模式、独立模式四种。

我国的国家审计机关属于行政模式，最高国家审计机关是审计署，隶属于国务院，主管全国的审计工作。审计署下设机构既包括署内各职能司（厅），也包括审计特派员办事处、派出审计局。省、市、县、区设置相应的审计机关，负责本行政区域内的审计工作。



【知识链接】
审计机关的模式

（二）国家审计人员

我国国家审计人员属于国家公务人员，且设置专业技术职务，包括：高级审计师、审计师、助理审计师，通过全国统一的专业技术资格考试获得相应任职资格。

二、内部审计机构和人员

（一）内部审计机构

内部审计机构是指本组织内部设立的从事审计业务的专门审计机构，是组织内部经营管理的组成部分。

内部审计机构的设置主要有以下几种形式：

- （1）受本组织总会计师或主管财务的副总经理领导；
- （2）受本组织总经理领导；
- （3）受本组织董事会或审计委员会领导。

从审计的独立性和有效性看，领导层次越高，内部审计工作越有成效。

（二）内部审计人员

在我国，内部审计的从业人员要取得岗位资格证书。资格证书的取得采取资格认证和考试两种办法。

凡具备下列条件之一者，可通过认证发给资格证书：

- （1）具有审计、会计、经济及相关专业中级及以上专业技术资格的人员；
- （2）具有国际注册内部审计师证书的人员；
- （3）具有注册会计师、造价工程师、资产评估师等相关执业证书的人员；
- （4）审计、会计及相关专业本科以上学历工作满两年以上，以及大专学历工作满4年以上的人员。

不具备上述条件者，须参加中国内部审计协会统一组织的资格考试，考试合格者发

给资格证书。资格证书考试内容包括：内部审计原理与技术、有关法律法规与内部审计准则、计算机基础知识与应用。

三、民间审计组织和人员

(一) 会计师事务所

民间审计组织（主要指会计师事务所）是依法设立，接受委托从事鉴证、咨询等相关业务的专业中介组织。著名的国际“四大”会计师事务所是指普华永道（PWC）、毕马威（KPMG）、德勤（DTT）和安永（EY）这四家会计师事务所。目前，它们是世界上最大的会计师事务所，业务遍布全球。

1. 会计师事务所的组织形式

表 1-1 列出了会计师事务所的组织形式。

表 1-1 会计师事务所的组织形式

组织形式	责任类型
独资会计师事务所	无限责任
普通合伙会计师事务所	无限连带责任
有限责任会计师事务所	有限责任
特殊的普通合伙会计师事务所	无过失合伙人有限责任，过失合伙人无限责任

2. 会计师事务所的业务范围

当前，会计师事务所的业务范围越来越广泛，触及社会经济生活的各个方面，呈多元化发展。我国会计师事务所的业务范围包括以下两个方面：

(1) 鉴证业务。鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论，以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信赖程度的业务。鉴证业务旨在增进某一鉴证对象信息的可信性。

比如，公司管理层（责任方）按照适用的企业会计准则（标准）对其财务状况、经营成果和现金流量（鉴证对象）进行确认、计量和列报而形成财务报表（鉴证对象信息），具有独立性和专业性的注册会计师对其财务报表实施一定的方法进行查证（获取证据）后，得出结论，并出具一份书面报告（鉴证报告），以增强除管理层之外的报告的使用者（预期使用者）对财务报表的信赖程度。

总之，鉴证业务涉及注册会计师、责任方和预期使用者三方关系人，其目的是提高鉴证对象信息的质量，这建立在注册会计师独立性和专业性的基础之上，其产品是书面鉴证结论，其用户是预期使用者。

鉴证业务按照提供的保证程度和鉴证对象的不同，可分为审计业务、审阅业务、其他鉴证业务。

① 审计业务是指注册会计师综合使用审计方法，对历史财务信息是否存在重大错报提供合理保证，并以积极方式提出结论。比如财务报表审计。

合理保证是指注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的低水平，并对



鉴证后的信息提供高水平保证。需要注意的是，合理保证是低于百分之百的保证，并不是绝对保证。这是由于审计中存在的固有限制（如大量的职业判断、审计抽样的运用）影响了注册会计师发现重大错报的能力，注册会计师不能对财务报表整体不存在重大错报提供绝对保证。

以积极方式提出结论就是从正面发表意见，如：“我们认为，ABC 公司财务报表已经按照企业会计准则的规定编制，在所有重大方面公允反映了 ABC 公司 2018 年 12 月 31 日的财务状况以及 2018 年度的经营成果和现金流量。”

【特别提示】

审计业务是注册会计师的法定业务，其他组织和个人不得承办。

②审阅业务是指注册会计师主要使用询问和分析程序，对历史财务信息是否不存在重大错报提供有限程度的保证，并以消极方式提出结论。比如财务报表审阅。

有限程度的保证是指注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的水平（高于审计中的低水平），对审阅后的信息提供低于审计中的高水平的保证。当然这个有限程度的保证要有意义，要做到审阅了就不比不审阅要好。

以消极方式提出结论指不是从正面发表意见，如：“根据我们的审阅，我们没有注意到任何事项使我们相信，ABC 公司财务报表没有按照企业会计准则的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。”

审阅所采用的程序受到有意识的限制，通常运用询问和分析程序。

③其他鉴证业务是指注册会计师执行的除审计业务与审阅业务以外的鉴证业务，根据鉴证业务的性质和业务约定的要求，其保证程度可能是合理保证，也可能是有限保证。

比如，内部控制鉴证、预测性财务信息的审核（预测性财务信息是指被审核单位依据对未来可能发生的事项或采取的行动的假设而编制的财务信息）等。

（2）相关服务业务。相关服务业务是非鉴证业务，包括：对财务信息执行商定程序、代编财务信息、税务服务、会计服务和管理咨询等。相关服务业务通常不像鉴证业务那样对注册会计师提出独立性要求。在提供相关服务时，注册会计师不能提供任何程度的保证。

（二）注册会计师

会计师事务所的从业人员主要是注册会计师。注册会计师是指取得注册会计师资格并在会计师事务所执业的人员。

要想取得注册会计师资格必须通过注册会计师全国统一考试。目前，我国注册会计师考试分为两个阶段。

第一阶段，即专业阶段，主要测试考生是否具备注册会计师执业所需的专业知识，是否掌握基本技能和职业道德要求。设六个科目：会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法。

第二阶段，即综合阶段，主要测试考生是否具备在注册会计师执业环境中运用专业



知识,保持职业价值观、职业态度与职业道德,有效解决实务问题的能力。设一个科目:综合。

考生在通过第一阶段的全部考试科目后,才能参加第二阶段的考试。两个阶段的考试每年各举行一次。

第一阶段的单科合格成绩5年有效。对在连续5年内取得第一阶段6个科目合格成绩的考生,发放专业阶段合格证。第二阶段考试科目应在取得专业阶段合格证后5年内完成。对取得第二阶段考试合格成绩的考生,发放全科合格证,并可申请加入注册会计师协会,成为非执业会员。

要想成为注册会计师还必须具有两年以上在会计师事务所从事审计业务的经验,并具备相应的业务能力,申请注册成为中国注册会计师协会执业会员。注册会计师只有加入会计师事务所才能接受委托承办业务。

第4节 审计准则

一、审计准则的含义

审计准则是审计人员实施审计工作时应遵循的行为规范,是衡量审计工作质量的标准。

根据审计主体和准则作用范围的不同,审计准则分为国家(政府)审计准则、内部审计准则和注册会计师审计准则。这三部分构成了审计准则体系。

本节主要介绍中国注册会计师执业准则。

二、注册会计师执业准则体系

随着注册会计师业务领域的多元化,“审计准则”的含义已不能覆盖其全部执业范围,而“注册会计师执业准则”的含义更能体现其业务范围的这一变化。截至2016年12月,财政部发布的由中国注册会计师协会制定的中国注册会计师执业准则共计52项。这套中国注册会计师执业准则体系包括注册会计师业务准则和会计师事务所质量控制准则。中国注册会计师执业准则体系如图1-2所示。

(一) 注册会计师业务准则

注册会计师业务准则是注册会计师执行各类业务所应遵循的行业标准。

1. 注册会计师鉴证业务准则

注册会计师鉴证业务准则是整个执业准则体系中最主要的部分,分为两个层次:

第一层次是起统领作用的鉴证业务基本准则,是为了规范注册会计师执行鉴证业务,明确鉴证业务的目标和要素,确定审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则适用的鉴证业务类型。

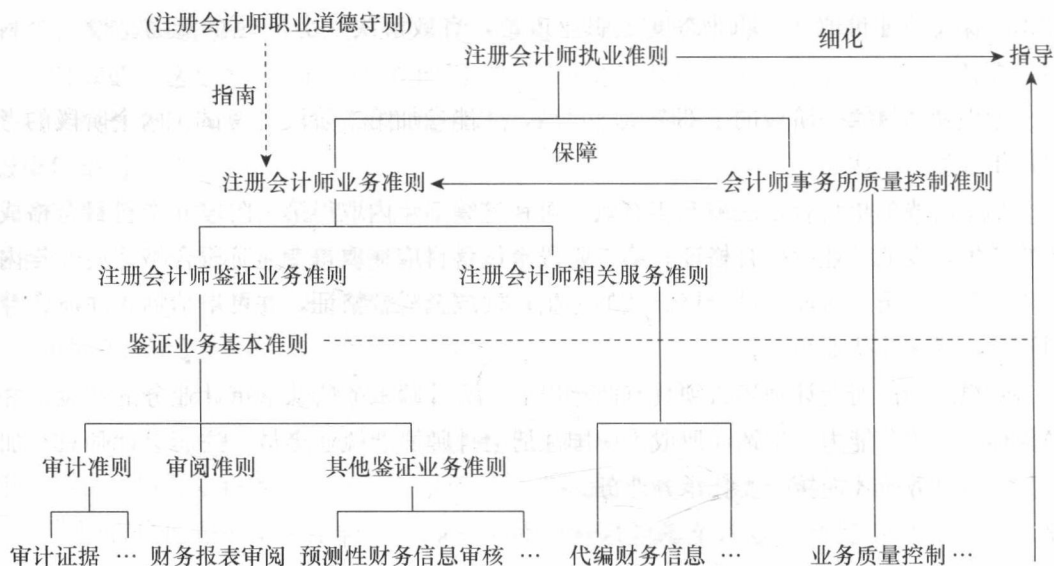


图 1-2 注册会计师执业准则体系

第二层次分为审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则。

(1) 审计准则。审计准则用来规范注册会计师执行历史财务信息（主要是财务报表）审计业务，是整个业务准则体系的核心，共 45 项，分为 6 大类。

①一般原则与责任。

中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求

中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见

中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制

中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿

中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任

中国注册会计师审计准则第 1142 号——财务报表审计中对法律法规的考虑

中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通

中国注册会计师审计准则第 1152 号——向治理层和管理层通报内部控制缺陷

中国注册会计师审计准则第 1153 号——前任注册会计师和后任注册会计师的沟通

②风险评估以及风险应对。

中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作

中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险

中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的的重要性

中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施

中国注册会计师审计准则第 1241 号——对被审计单位使用服务机构的考虑

中国注册会计师审计准则第 1251 号——评价审计过程中识别出的错报